



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Recurso nº. : 115.489  
Matéria : IRPJ – Ano: 1994  
Recorrente : AMPLES-TUR EMPRESA DE TURISMO LTDA.  
Recorrida : DRJ – FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 14 de julho de 1999  
Acórdão nº. : 108-05.803

Recurso Especial da Fazenda Nacional nº RP/108-0.213

DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA ENTREGUE FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA PAGA A RESTITUIR. Ainda que fora do prazo legal, a Declaração de Imposto de Renda da Recte. foi apresentada antes de qualquer procedimento administrativo, encontrando-se tal fato subsumido à hipótese prevista no art. 138, do CTN, que isenta a Recte. do pagamento da penalidade pecuniária. Uma vez paga a multa, cabe a restituição.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por AMPLES-TUR EMPRESA DE TURISMO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósson Filho (Relator), José Antônio Minatel, Manoel Antônio Gadelha Dias que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Henrique Longo.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR DESIGNANDO

Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

Recurso nº. : 115.489  
Recorrente : AMPLES-TUR EMPRESA DE TURISMO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, paga pela empresa Amplestur Empresa de Turismo Ltda., às fls. 01/03, sob a alegação de que a aplicação de tal multa fere o disposto no artigo 138 do CTN, visto que sua responsabilidade foi excluída pela denúncia espontânea da infração.

Em 14/01/97 o Delegado da Receita Federal em Florianópolis indeferiu o pedido por meio do Despacho Decisório nº 10/97, fls. 10, ao argumento de que o valor recolhido teve por base o art. 88, inciso II, e § 1º, alínea "b", da Lei nº 8.981/95.

Cientificada desta decisão e irresignada, apresentou contestação dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, fls. 11/13, repetindo as mesmas argumentações da petição inicial.

Em 23/07/97 foi prolatada a Decisão nº 0931/97, fls. 15/17, que manteve o Despacho Decisório, expressando sua opinião por meio da seguinte ementa:

*"Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
Pedido de Restituição  
Exercício 1995  
Multa Por Atraso na Entrega de DIRPJ*



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

*A multa por atraso na entrega de declaração, que possui caráter de acréscimo moratório compensatório, não pode ser excluída por eventual "denúncia espontânea" da infração.*

*Decisões Administrativas – Efeitos*

*As decisões proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão (PN CST nº 390/71).*

*Indeferimento Mantido."*

Cientificada em 06/08/97, AR de fls. 19, e novamente irresignada, apresentou seu recurso a este Conselho, fls. 20/23, protocolizado em 05/09/97, onde repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.



É o Relatório.



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

## VOTO VENCIDO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

“Nemo locupletari debet cum aliena injuria vel jactura”. Por este princípio, segundo o qual ninguém deve locupletar em prejuízo de outrem, todo aquele que recebeu mais do que lhe era devido, fica obrigado a restituir.

Esta questão está tratada na Lei 5.172/66 – CTN, que estabelece o direito do sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial de valores recolhidos indevidamente.

A propósito do tema, anotou o consagrado mestre PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“Não poderia ser de outra maneira. Certificado que o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, ou que o seu direito se limitava simplesmente à parte do que efetivamente recebeu, há de devolver o valor total ou a parcela a maior que detém em seu poder, pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio.” ( Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª ed. - p. 308).*



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

A repetição do indébito, portanto, fica na dependência de que seja demonstrada a inexistência de direito subjetivo do ente tributante à percepção do valor exigido.

O cerne da questão gira, então, quanto a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, contido no art. 138 do CTN, por ter a empresa apresentado sua declaração de rendimentos do exercício de 1995 fora do prazo determinado para sua entrega, entretanto, antes de qualquer procedimento de ofício, rebelando-se contra a exigência da multa pelo atraso na entrega da declaração que lhe foi imputada.

Vejo impropriedade no procedimento da contribuinte, ao solicitar a restituição do valor recolhido a título de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, prevista no art. 88, inciso II e § 1º alínea "b" da Lei nº 8.981/95, com base na denúncia espontânea contida no art. 138 do Código Tributário Nacional.

O referido artigo insere-se no capítulo da Responsabilidade por Infrações do CTN e deve ser interpretado em conjunto com os art. 136 e 137 do mesmo código, onde é tratada a responsabilidade do agente em relação às infrações conceituadas em lei como crime ou dolo específico, eximindo-se o infrator, no caso da comunicação do fato à autoridade tributária, da responsabilidade, exigindo-se apenas o recolhimento, se for o caso, do tributo devido e dos juros de mora.

Nessa linha, para apoiar a fundamentação, transcrevo parte do voto do acórdão nº 108-04.777, de 09/12/97, da lavra do ilustre conselheiro José Antônio Minatel:

*"Para que não se afaste da sua dicção intelectual, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto da "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA", mais precisamente, a "Responsabilidade por Infrações", como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.*



6



Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

*"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."*

*A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, **simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime**. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento.*

*Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à **exclusão da responsabilidade por infrações**, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:*

*"Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:*

*I - quanto às infrações conceituadas por lei como **crimes** ou **contravenções**, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II - quanto às infrações em cuja definição o **dolo específico** do agente seja elementar;*

*III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de **dolo específico**:" (grifei)*

*Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do **agente**, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).*

*Neste ponto, não há que se distinguir a **responsabilidade** tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar*



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

*qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), só tem sentido se referida à **responsabilidade pessoal do agente tratada do artigo que lhe antecede** (137).*

*Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.”*

A denúncia espontânea está relacionada a fato desconhecido da administração tributária, fato ocultado pelo sujeito passivo no campo da incidência tributária e que posteriormente é levado ao conhecimento do fisco, revelando detalhes da apuração do tributo, estando nela contidos dois elementos distintos: a notícia da infração cometida e o recolhimento do tributo acrescido dos encargos moratórios.

No caso em questão, a autoridade da receita federal tinha conhecimento da omissão na apresentação da declaração de rendimentos do exercício de 1995, porque se tratando o IRPJ de tributo sujeito à sistemática chamada de lançamento por homologação, em que o sujeito passivo exerce a função de determinar e liquidar a obrigação tributária, os controles internos do Fisco acusariam em determinado tempo a falta cometida. Claro está que a omissão era de seu conhecimento, não cabendo portanto a invocação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Este é o entendimento de Luciano Amaro a respeito do assunto, expresso em seu livro Direito Tributário Brasileiro:

*“Na opinião de Mitsuo Narahashi o meio de compatibilizar os dois dispositivos (art. 138 e 134) do CTN é entender que somente é*



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

*exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco, tem efetivo conhecimento), não há o que “denunciar” espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora”.*

Além do mais, entendo ser este Tribunal forum incompetente para negar eficácia à Lei ordinária nº 8.981/95, regularmente ingressada no mundo jurídico. Assim, o art. 88 é claro ao prever aplicação de penalidade para aquele que não cumprir o prazo para a apresentação da Declaração de Rendimentos, “in verbis”:

*“Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:*

*I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;*

*II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.*

*§ 1º - O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;*

*b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.*

*§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.*

*§ 3º - As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.”*

Com efeito, negar aplicação a multa por atraso na entrega da declaração, na hipótese de comparecimento espontâneo, implica certamente em mutilar as regras do nosso ordenamento jurídico, porque, caso fosse admitido que a sanção pudesse ser excluída pela espontaneidade no cumprimento da obrigação, estaria sendo consagrada uma contradição cujo significado seria a negativa do atraso já consumado, visto que não cumprir a exigência no prazo fixado resultaria em sanção alguma. Assim, inadmissível a aplicação da denúncia espontânea ao caso em voga.



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

Vejo que o judiciário adotou, em recentes julgados, a linha de raciocínio de que não ocorre o instituto da denúncia espontânea nos casos de entrega de declaração de rendimentos fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, como podemos observar nas ementas e voto de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça:

Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma –  
Relator Ministro José Delgado – sessão de 03/12/98:

*Ementa:*

*“Tributário. Denúncia Espontânea. Entrega Com Atraso de Declaração de Imposto de Renda.*

*1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.*

*2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.*

*3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*

*4. Recurso provido.”*

*Voto:*

*O exmo. Sr. Ministro José Delgado (relator): Conheço do recurso e dou-lhe provimento.*

*A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerado acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.*

*O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.*

*A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.*

*As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*

*Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.*



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

Recurso Especial nº 208.097-Paraná (99/0023056-6)

*Ementa:*

*Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Pelo Atraso na Entrega da Declaração do Imposto de Renda. Recurso da Fazenda. Provimento.*

*Voto:*

*O Senhor Ministro Hélio Mosimann:*

*Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, “em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. 138 do CTN, aplicável à espécie”.*

*A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:*

*“Tributário. Denúncia Espontânea. Entrega Com Atraso de Declaração de Imposto de Renda.*

*1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.*

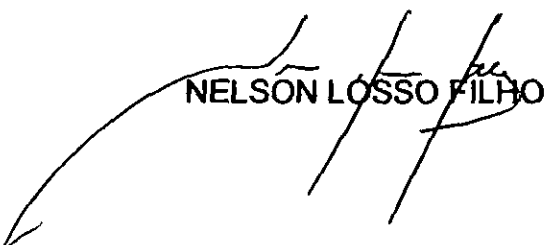
*2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.*

*3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*

*4. Recurso provido.” (Resp. nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ. de 22.3.99).*

Assim, entendo que a decisão de primeiro grau deva ser mantida, pelo que nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) , em 14 de julho de 1999

  
NELSON LOSSÓ FILHO



Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

### VOTO VENCEDOR

Consta dos autos que a Recte. apresentou sua DIR.PJ/95 em 22.09.95, e a alegação que foi coagida nesse momento a recolher a multa pelo atraso na entrega da declaração.

Não há qualquer indício de que a Recte. tenha sido notificada a entregar a declaração de imposto de renda, ou a pagar a respectiva multa, antes da data em que promoveu referida entrega.

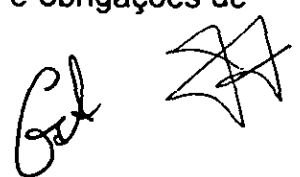
Assim, é evidente que a Recte. antecipou-se a qualquer procedimento fiscal, promovendo a regularização de sua situação, no que diz respeito ao cumprimento integral da obrigação acessória em comento (entrega da declaração).

Não há, pois, como apená-la com o pagamento de multa, a rigor do disposto no artigo 138, do CTN:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração." (CTN, grifou-se).

A todo momento pode o contribuinte corrigir suas falhas ou infrações tributárias de maneira **espontânea**.

A **denúncia espontânea**, criada pelo dispositivo acima transcrito, tem como única finalidade estimular o cumprimento voluntário dos deveres e obrigações de cunho tributário do contribuinte inadimplente.

Handwritten signature and a square stamp with a star-like symbol inside.

Processo nº. : 10983.003578/96-06  
Acórdão nº. : 108-05.803

Da leitura do referido dispositivo legal, infere-se o reconhecimento da remissão do contribuinte que, apesar de se encontrar em atraso, denuncie espontaneamente as faltas que tenha incorrido junto ao Fisco, **isentando-o de sofrer quaisquer penalidades.**

Ou seja, desde que o contribuinte tenha a iniciativa de cumprir seus deveres tributários, goza de exclusão da responsabilidade por infrações, e, por decorrência, não arca com o ônus de suportar as respectivas sanções.

As decisões deste Egrégio Conselho convergem no sentido de garantir o direito invocado pela Recte.:

**“PENALIDADES - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO/IRPJ - INAPLICABILIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA -** Inaplicável a multa prevista no art. 999, inciso II, “a”, do RIR/94, quando a declaração de rendimentos for entregue espontaneamente, ainda que com atraso.” (Acórdão nº 107-03.424, 7ª C. , Rel. Paulo Roberto Cortez, grifou-se).

“(.) MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Em havendo denúncia espontânea, não há que se cogitar de penalidade, face ao que preceitua o artigo 138 do CTN...” (Acórdão nº 107-03.880, grifou-se).

“IRPJ - DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A apresentação espontânea da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, obrigação acessória, mesmo fora do prazo, exclui a responsabilidade e afasta a exigência de multa, nos termos do art.138, parágrafo único do CTN - Código Tributário Nacional - Recurso provido.” (Acórdão nº 104-11.056, Rel. Sérgio Murilo Marelo, 4ª C., DOU I de 18.09.1996, pág. 18.548, grifou-se).

Assim, a multa recolhida deve ser restituída, com a devida atualização monetária, porque o art. 138 do CTN afasta a exigência no caso em que com a denúncia espontânea é saneada a falta. É de se notar que não há distinção entre obrigação principal ou acessória, de modo que não deve ser restringida sua aplicação.

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) , em 14 de julho de 1999

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO

